

N° 410807

**Société d'exploitation du casino
de Salins-les-Bains**

3ème et 8ème chambres réunies

Séance du 21 janvier 2019

Lecture du 8 février 2019

CONCLUSIONS

M. Laurent CYTERMANN, rapporteur public

Le principe de neutralité de la TVA, qui résulte des dispositions de la directive TVA du 20 novembre 2006¹, impose-t-il à l'administration d'admettre, pour le calcul des droits à déduction des redevables partiels, une méthode alternative à celle du coefficient fondé sur le chiffre d'affaires, au motif que cette méthode alternative serait plus précise ? Telle est la principale question posée par l'affaire qui vient d'être appelée.

Le casino de Salins-les-Bains, commune située dans le département du Jura, a été dévasté par un incendie en mars 2007. La société d'exploitation éponyme a alors entrepris la construction d'un nouveau bâtiment, destiné à accueillir à la fois ses activités de casino et de restaurant. Un litige s'est noué avec l'administration fiscale sur le calcul de ses droits à déduction de TVA au titre des travaux de construction du nouvel immeuble. La société avait distingué trois catégories de travaux en fonction des catégories de surfaces concernées. La TVA grevant les travaux de construction concourant exclusivement à la partie « jeux » n'a pas été déduite, l'activité de casino étant exonérée de TVA en application de l'article 261 E du code général des impôts ; pour les travaux concourant exclusivement à la partie « restaurant », la TVA a été intégralement déduite, puisque cette activité est soumise à la TVA ; enfin, pour les travaux concourant aux deux activités, c'est-à-dire sur les parties de l'immeuble qui leur sont communes (principalement le hall d'accueil, ainsi que des locaux techniques), la société a fait application d'un ratio basé sur les superficies respectives du restaurant et du casino qui conduisait à déduire 61 % de la TVA. C'est uniquement ce dernier bloc que l'administration a remis en cause, en appliquant le coefficient de taxation prévu par le III de l'article 206 de l'annexe II du code général des impôts, fondé sur un ratio de chiffres d'affaires, qui conduisait à ne déduire que 5 % de la TVA. Il en est résulté des rappels de TVA à hauteur de 625 685 euros.

Par un jugement du 7 avril 2015, le tribunal administratif de Besançon a confirmé l'application du coefficient de taxation basé sur le chiffre d'affaires et a seulement porté le ratio de 5 % à 19 %, au motif que durant la période de référence retenue par l'administration, la société n'avait pu exercer son activité dans des conditions normales en raison de l'incendie. La cour administrative d'appel de Nancy a confirmé ce jugement par un arrêt du 23 mars

¹ Directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée.

2017, contre lequel la société d'exploitation du casino de Salins-les-Bains se pourvoit régulièrement en cassation. Elle soulève à son encontre deux moyens.

1. La société soutient, en premier lieu, que la cour a commis une erreur de droit et insuffisamment motivé son arrêt en jugeant que l'administration n'avait pas méconnu le principe de neutralité fiscale en appliquant à la TVA grevant les travaux relatifs aux parties de l'immeuble utilisées concurremment pour les activités de jeux et les activités de restauration le coefficient de taxation prévu par l'article 206-III-3 de l'annexe II au CGI et non un prorata de déduction fondé sur les surfaces.

Selon l'article 271 du CGI, « *la taxe sur la valeur ajoutée qui a grevé les éléments du prix d'une opération imposable est déductible de la taxe sur la valeur ajoutée applicable à cette opération* ». Lorsque les biens ou les services sur lesquels l'assujetti s'est acquitté de la TVA ont été entièrement utilisés pour des opérations imposables, le droit à déduction est intégral. En revanche, lorsqu'ils sont utilisés en partie pour des opérations imposables et en partie pour des opérations non imposables, il y a lieu d'appliquer un coefficient de déduction, dont les règles de calcul, largement refondues par un décret du 16 avril 2007², figurent à l'article 206 de l'annexe II du CGI. Le coefficient de déduction est le produit de trois coefficients : le coefficient d'assujettissement, égal à la proportion d'utilisation d'un bien ou service pour la réalisation d'opérations imposables ; le coefficient de taxation, qui résulte de la proportion, au sein des opérations imposables, des opérations ouvrant droit à déduction, c'est-à-dire à l'exclusion des opérations entrant dans le champ d'application de la TVA mais qui en sont exonérées ; le coefficient d'admission, qui ne pénalise que certains biens et services. Seul le coefficient de taxation est en cause ici et le III.3 de l'article 206 de l'annexe II dispose qu'il est égal à un ratio, comportant au numérateur le montant total annuel du chiffre d'affaires afférent aux opérations ouvrant droit à déduction et au dénominateur le montant total annuel du chiffre d'affaires afférent aux opérations imposables.

Ces dispositions assurent la transposition des règles de la directive TVA du 20 novembre 2006 en matière de déduction. Selon une jurisprudence constante de la CJUE, « *le droit à déduction fait partie intégrante du mécanisme régissant la TVA* » car il « *vise, en effet, à décharger entièrement l'entrepreneur du poids de la TVA due ou acquittée dans le cadre de ses activités économiques* » et « *le système commun de la TVA garantit ainsi la neutralité quant à la charge fiscale* » (cf. par exemple 13 mars 2008, *Securenta Göttinger Immobilienanlagen und Vermögensmanagement AG c/ Finanzamt Göttingen*, C-437/06, § 24 et 25). L'existence de ce que la directive qualifie de « *prorata de déduction* », qui correspond au coefficient de taxation en droit français³, tend à garantir cette neutralité lorsque des biens et des services sont utilisés par un assujetti pour effectuer à la fois des opérations ouvrant droit à déduction et des opérations n'ouvrant pas droit à déduction.

La CAA de Nancy a jugé que ni les dispositions de droit français, ni celles de la directive TVA, ni le principe de neutralité fiscale garanti par le système commun de TVA n'impliquaient la détermination du coefficient de déduction au prorata de la superficie nécessaire à l'exercice de chacune de ces activités. La société soutient devant vous que les

² Décret n°2007-566 du 16 avril 2007 relatif aux modalités de déduction de la taxe sur la valeur ajoutée et modifiant l'annexe II au code général des impôts.

³ En effet, la directive ne définit de règles précises qu'en ce qui concerne la ventilation, parmi les activités entrant dans le champ d'application de la TVA, qui sont les activités économiques, entre celles qui sont imposées et celles qui exonérées, et non en ce qui concerne la ventilation entre les activités économiques et les activités non économiques, ventilation qui est régie en droit français par le coefficient d'assujettissement.

dispositions de la directive TVA, interprétées à la lumière du principe de neutralité, imposaient au contraire d'admettre cette méthode alternative dans la mesure où elle serait plus précise.

Ni la lettre de la directive ni la jurisprudence de la CJUE ne conduisent pourtant à une telle solution.

L'article 174 de la directive fixe en effet la règle générale de calcul du prorata de déduction, qui est égal à un ratio de chiffre d'affaires, déterminé exactement comme le prévoit l'article 206-III-3 de l'annexe du CGI en droit français. Certes, l'article 173.2 dispose que les Etats « *peuvent prendre* » un certain nombre de mesures, dont au c), celle qui consiste à « *autoriser ou obliger l'assujetti à opérer la déduction suivant l'affectation de tout ou partie des biens et services* » et qui pourrait servir de base à la méthode revendiquée par la société, mais il ne s'agit que d'une faculté.

La jurisprudence de la CJUE invoquée par la société, rendue sur les dispositions rédigées en des termes identiques de la sixième directive⁴, ne dit pas autre chose. Elle affirme même que la faculté aujourd'hui prévue par l'article 173.2 constitue « *une disposition dérogatoire* » à la règle normale de calcul en fonction du chiffre d'affaires, qui ne peut fonder une législation dérogeant de manière générale à cette règle et dont la mise en œuvre ne peut être admise « *qu'à condition que la méthode retenue garantisse une détermination du prorata de déduction de la TVA payée en amont plus précise que celle résultant de l'application de la méthode fondée sur le chiffre d'affaires* » (8 novembre 2012, *Finanzamt Hildesheim c/BLC Baumarkt GmbH & Co. KG*, C-511/10, § 16 et 24). Alors que la société affirme que la directive impose de recourir à une méthode alternative au ratio de chiffre d'affaires lorsqu'elle est plus précise, la CJUE juge seulement que la directive ne s'oppose pas à cette mise en œuvre à condition qu'elle soit plus précise, ce qui est très différent. Le même arrêt et les conclusions de l'avocat général Pedro Cruz Villalon expliquent d'ailleurs cet encadrement étroit des méthodes alternatives par l'objectif d'harmonisation de la directive, qui conduit à privilégier la méthode uniforme du chiffre d'affaires.

Les autres arrêts cités par le pourvoi ne sont pas pertinents. Dans son arrêt *Securenta Göttinger Immobilienanlagen und Vermögensmanagement AG c/ contre Finanzamt Göttingen* (13 mars 2008, C-437/06), la CJUE juge se prononce non sur la ventilation entre activités taxées et activités exonérées, sujet qui nous intéresse ici, mais sur celle entre activités économiques et activités non économiques⁵. Quant aux arrêts *Régie Dauphinoise c/ Cabinet A. Forest SARL* (11 juillet 1996, C-306/94) et *EDM* (CJCE, 29 avril 2004, C-77/01), ils ont trait à des règles particulières de la directive relatives à la non-prise en compte dans le prorata de déduction des opérations financières accessoires et il n'est donc pas possible d'en tirer des conséquences générales.

Ajoutons enfin que la solution en faveur de laquelle conclut la société conduirait à des difficultés pratiques considérables dans le calcul de la TVA, puisqu'elle conduirait l'administration à rentrer avec chaque redevable qui solliciterait l'application d'une méthode

⁴ Directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme.

⁵ Les principes qu'elle dégage dans cet arrêt, tendant à « *un mode de calcul reflétant objectivement la part d'imputation réelle des dépenses en amont à chacune de ces deux activités* », sont d'ailleurs repris par les règles de calcul du coefficient d'assujettissement en droit français.

alternative dans un débat sur le caractère plus précis de cette méthode, sans d'ailleurs que le standard de ce qui constitue une plus grande précision ne soit clairement défini.

Nous vous invitons donc à juger que la cour, dont l'arrêt est suffisamment motivé, n'a pas commis d'erreur de droit sur ce point.

2. Le second moyen de cassation, sur lequel le ministre s'en remet à votre sagesse, a trait à un débat sur la date du fait générateur de l'imposition pour la livraison à soi-même du nouvel immeuble, dont les enjeux sont les suivants. Selon le I.2 de l'article 271 du CGI, « *le droit à déduction prend naissance lorsque la taxe déductible devient exigible chez le redevable* ». C'est donc à cette date que le coefficient de déduction doit être calculé. Toutefois, pour les biens immobilisés, l'article 207 de l'annexe II du CGI prévoit un mécanisme de régularisation qui permet de lisser les fluctuations de répartition du chiffre d'affaires entre les différentes activités. Une régularisation de la taxe initialement déduite est opérée chaque année durant vingt ans pour les immeubles et cinq ans pour les autres biens immobilisés, à hauteur selon le cas du vingtième ou du cinquième de la différence entre le coefficient de déduction de l'année et le coefficient de déduction de référence, qui est celui initialement retenu. Elle se traduit par une déduction complémentaire si la différence est positive (c'est-à-dire si la part des activités taxées augmente) et par un reversement dans le cas inverse.

La société soutenait devant les juges du fond que l'immeuble avait été achevé le 28 novembre 2008, ce qui lui aurait été favorable car elle affirmait qu'à cette date, seule l'activité de restauration avait débuté, ce qui entraînait l'application d'un coefficient de déduction de référence de 100 %. Le coefficient de déduction aurait ensuite diminué par application des règles de régularisation, mais de manière très progressive.

Après avoir cité différentes dispositions du code général des impôts et de son annexe II, sur lesquelles nous reviendrons, et en avoir déduit que le fait générateur de l'imposition était constitué par l'achèvement de l'immeuble et, au plus tard, à la date de remise de la déclaration d'achèvement des travaux prévue par le code de l'urbanisme, la cour a relevé que la société avait elle-même déclaré dans sa déclaration de livraison à soi-même à l'administration fiscale que l'immeuble avait été achevé le 14 avril 2009. Elle a considéré que la circonstance qu'un spectacle de cabaret aurait eu lieu dans les locaux dès le 28 novembre 2008, ainsi que le relatait un article de la Voix du Jura du 14 mai 2009, ne suffisait pas à établir que l'immeuble aurait été achevé dès cette date.

Le moyen de cassation comporte deux branches. La société soutient d'abord que la cour a commis une erreur de droit en se fondant sur la date mentionnée par la déclaration de livraison à soi-même à l'administration fiscale, alors que cette déclaration ne serait pas pertinente puisqu'elle n'est pas la déclaration prévue par la réglementation du permis de construire. Il est exact que de prime abord, les textes relatifs au fait générateur de l'imposition en matière de livraison d'immeubles à soi-même ne font pas intervenir cette déclaration.

L'article 269.1.b du CGI dispose en effet que le fait générateur de l'imposition à la TVA pour ces livraisons se produit « *au moment de la livraison qui doit intervenir, au plus tard, lors du dépôt à la mairie de la déclaration prévue par la réglementation relative au permis de construire* ». L'article 243 de l'annexe II du CGI, alors applicable, précise que la livraison « *intervient lors de l'achèvement des immeubles ou fractions d'immeubles et, au plus tard, à la date de délivrance du récépissé de la déclaration prévue aux articles R 460-1 à R 460-4 du*

*code de l'urbanisme*⁶ », et la notion d'achèvement est elle-même explicitée par l'article 258 de la même annexe, qui prévoit que « *pour l'application du 7° de l'article 257 du code général des impôts, un immeuble ou une fraction d'immeuble est considéré comme achevé lorsque les conditions d'habitabilité ou d'utilisation sont réunies ou en cas d'occupation, même partielle, des locaux* ». Deux dates interviennent donc : l'une, matérielle, est la date à laquelle les conditions d'habitabilité sont réunies ou celle où les locaux sont occupés ; l'autre, administrative, est celle de remise de la déclaration d'achèvement des travaux prévue par le code de l'urbanisme. Par votre décision *S.C.I. "Résidence du Châtel"* (24 novembre 1976, n° 98341, Rec.), vous avez jugé que la première primait sur la seconde : ce n'est que si la date d'habitabilité ou d'occupation ne peut être établie qu'il convient de se fonder sur la date de déclaration d'achèvement.

Toutefois, en l'espèce, il est constant que la société n'avait pas produit de déclaration d'achèvement des travaux et il appartenait donc à la cour de déterminer leur date matérielle. Celle-ci pouvait sans commettre d'erreur de droit se fonder sur la date mentionnée par le contribuable dans sa déclaration de livraison à soi-même prévue par l'article 244 de l'annexe II, non pas parce que la réglementation imposerait de se fonder sur cette déclaration mais parce que l'information fournie par le contribuable lui-même constitue à tout le moins un indice important. Notons d'ailleurs que l'article 244 impose de produire cette déclaration dans le mois de la livraison fixée en application de l'article 243 : la déclaration ayant été remise le 24 avril 2009, cela ne confortait pas la thèse de la société selon laquelle la livraison aurait en réalité eu lieu le 28 novembre 2008.

La seconde branche tient à la dénaturation des pièces du dossier qu'aurait commise la cour en ne retenant pas la date du 28 novembre 2008 comme date d'achèvement des travaux. Mais le seul article de presse produit par la société, d'ailleurs fort succinct sur le spectacle tenu et qui a été publié plusieurs mois après sa date alléguée, ne suffit pas à caractériser une telle dénaturation.

Vous écarterez donc également ce second moyen.

PCMNC au rejet du pourvoi.

⁶ Il s'agit en réalité aujourd'hui des articles R. 462-1 à R. 462-4 du code de l'urbanisme.